



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.721400/2015-00
ACÓRDÃO	2402-013.202 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BIOPALMA DA AMAZÔNIA S/A REFLORESTAMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2012

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A RECEITA BRUTA. LEI Nº 10.256, DE 2001. CONSTITUCIONALIDADE.

É constitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.870/1994, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. CONSTITUCIONALIDADE.

É constitucional a contribuição social destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), de que trata o art. 25, § 1º, da Lei nº 8.870/1994, inclusive na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001.

VALORES RECOLHIDOS SOBRE FOLHA DE PAGAMENTO. DEDUÇÃO. VALORES DEVIDOS SOBRE A RECEITA BRUTA.

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício em razão do não recolhimento das contribuições previdenciárias e de terceiros sobre a receita bruta, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos das referidas contribuições sobre a folha de pagamento.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada prevista, à época do lançamento em apreço, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização. No caso, o dolo que autorizaria a

qualificação da multa não restou comprovado, conforme bem evidenciado pelo acórdão recorrido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso para (i) afastar a qualificação da multa de ofício; bem como (ii) autorizar a dedução dos valores já recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, para quitação do crédito ora constituído, em razão da requalificação do regime de tributação aplicável, ficando ressalvado que eventual excedente poderá ser objeto de restituição ou compensação pelos meios legais cabíveis.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luciana Costa Loureiro Solar (Substituta Integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-, originalmente, de lançamentos fiscais por meio dos quais se objetiva a exigência de contribuições previdenciárias – abrangendo a contribuição substitutiva da cota patronal e a contribuição para o financiamento das prestações decorrentes de acidente do trabalho (GILRAT) – bem como das contribuições destinadas a terceiros (SENAR), incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, com fundamento no art. 25, incisos I e II, §§ 1º e 3º, da Lei nº 8.870/94.

Intimada, a Recorrente apresentou Impugnação, na qual alegou a inconstitucionalidade da contribuição ao FUNRURAL, sustentando que esta incidiria sobre a

mesma base de cálculo e fato gerador da COFINS. Aduziu, ainda, que efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento, nos termos do art. 22, da Lei nº 8.212/91, cujo montante final teria sido superior ao valor que resultaria da aplicação da contribuição sobre a receita bruta.

Assim, defendeu que, ainda que se admitisse a sujeição à contribuição substitutiva, a Fiscalização deveria ter deduzido os valores efetivamente recolhidos no período, sob pena de bis in idem.

Inicialmente, foi proferido despacho determinando a regularização da representação processual da Recorrente. Em cumprimento, foram juntadas procuração pública e demais documentos societários, que comprovariam a regularidade da representação na esfera administrativa do subscritor da Impugnação.

Em julgamento pela DRJ, embora a relatoria tenha entendido pela irregularidade da representação processual, prevaleceu o voto vencedor, que, com base na “Teoria da Aparência e nos Princípios da Boa-Fé e Informalidade do Processo Administrativo Fiscal”, reconheceu a legitimidade da representação processual da Recorrente.

Todavia, o julgamento foi convertido em diligência, por meio da Resolução nº 104, a fim de que a Unidade de Origem prestasse os seguintes esclarecimentos:

- “a) se efetivamente a substituição tributária operada (relacionada à comercialização da produção rural) relaciona-se com os pagamentos efetuados sobre folha do sujeito passivo;
- b) confirmar se a atividade agroindustrial operada (atividade da empresa) impõe tal substituição (ou seja, se não está inserida no disposto no art. 22A, §§6º e 7º da Lei 8.212/1991);
- c) considerando a correção do lançamento, a razão pela qual os pagamentos efetuados não puderam ser aproveitados.”

Em cumprimento à diligência determinada, a Unidade de Origem confirmou que a autuação fiscal considerou apenas a contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural da Recorrente, à qual estaria obrigada a se submeter em razão do desenvolvimento de atividade agroindustrial.

Ao final, manifestou-se pela impossibilidade de aproveitamento dos recolhimentos efetuados sobre a folha de pagamento, entendendo que tal pleito deveria ser formulado em procedimento próprio, nos termos da Instrução Normativa nº 1300.

Retornando os autos à DRJ, foi proferido o Acórdão nº 09.60.531, que negou provimento à Impugnação, sob o fundamento de que a Contribuição ao FUNRURAL é legítima, estando a Recorrente obrigada à contribuição substitutiva, prevista no art. 22-A, da Lei nº 8.212.91.

Por fim, acompanhando o entendimento da Unidade de Origem, consignou que eventual restituição de valores recolhidos a título das contribuições sobre a folha de pagamento deve observar o rito previsto na Instrução Normativa nº 1.300/2012.

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, reiterando as razões anteriormente apresentadas em sua Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano**, Relatora.

O presente Recurso é tempestivo, atendendo igualmente aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise do mérito.

Das Contribuições Previdenciárias e de Terceiros sobre Produção Rural

Própria de Pessoa Jurídica

A controvérsia versa sobre a legitimidade da exigência das contribuições previdenciárias – abrangendo a contribuição substitutiva da cota patronal e a contribuição para o financiamento das prestações por acidente do trabalho (GILRAT) – bem como das contribuições de terceiros (SENAR), incidentes sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção rural própria de pessoa jurídica, nos termos do art. 25, incisos I e II, §§ 1º e 3º, da Lei nº 8.870/94.

Verifica-se que os argumentos deduzidos no Recurso Voluntário dizem respeito à alegada inconstitucionalidade da contribuição ao FUNRURAL, matéria cuja apreciação é vedada a este Conselho, nos termos do art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, a seguir transcrito:

“No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em conformidade com tal disposição, este Conselho consolidou o mesmo entendimento por meio da Súmula CARF nº 02:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Todavia, há exceção a essa regra, aplicável aos casos em que o Supremo Tribunal Federal já tenha se pronunciado, de forma definitiva e pelo seu Plenário, sobre a inconstitucionalidade da norma, conforme prevê o § 6º, do art. 26-A, do referido Decreto. Vejamos:

“§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (...)”

E esta é precisamente a hipótese dos autos.

O questionamento acerca da legitimidade da exigência de contribuições previdenciárias e de terceiros sobre a receita bruta da comercialização da produção rural própria remonta à ADIN nº 1.103-1/DF, na qual, embora o Supremo Tribunal Federal não tenha conhecido da ação no tocante ao *caput* do art. 25, da Lei nº 8.870/94, por razões formais, declarou inconstitucional o § 2º do mesmo dispositivo, que previa a exigência da contribuição sobre o “valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu mercado” – base de cálculo não prevista no art. 195, inciso I, da Constituição Federal.

Tal dispositivo exigia, portanto, a instituição da contribuição mediante Lei Complementar, nos moldes do art. 154, inciso I, também do Texto Constitucional.

Como o Supremo Tribunal Federal não se pronunciou, naquela ocasião, quanto à constitucionalidade do *caput* e dos incisos I e II, do art. 25, da Lei nº 8.870/94, a matéria permaneceu objeto de intensos debates no âmbito do Poder Judiciário, sobretudo em razão da possível sobreposição de bases de cálculo com a Contribuição ao PIS e à COFINS, suscitando a ocorrência de “*bis in idem*”, vedado pelo ordenamento jurídico.

Em tal contexto, foi proferida decisão no Mandado de Segurança nº 1999.71.00.021280-5, sob o rito de Arguição de Inconstitucionalidade, firmando-se o entendimento de que as contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural, a pretexto de substituir as contribuições sobre a folha de salários, ampliava indevidamente o campo de incidência tributária, acarretando bitributação, pois faziam incidir nova contribuição sobre signo de riqueza idêntico ao do faturamento (receita bruta), já destinado ao custeio da Seguridade Social, conforme os incisos I e II do art. 195, da Constituição Federal.

A decisão proferida em sede de Arguição de Inconstitucionalidade passou a ser aplicada pela 4ª Região Federal e, em um dos casos, diante de Recurso Extraordinário interposto pela Fazenda Nacional, a controvérsia foi submetida ao Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a repercussão geral da matéria, nos autos do RE nº 700.922 (Tema 651).

Em razão de o Recurso Extraordinário afetado tratar de exigências sob a égide das Leis nº 8.870/94 e da Lei nº 10.256/2001, o Supremo Tribunal Federal analisou a constitucionalidade das contribuições à luz de ambas as legislações.

Na oportunidade, embora não tenha sido acolhida a tese de *bis in idem* – em virtude da coexistência da Contribuições ao PIS e à COFINS sobre a mesma materialidade – a maioria dos Ministros entendeu que a comercialização da produção rural constitui materialidade distinta do faturamento.

Nessa linha, considerou-se que, antes da Emenda Constitucional nº 20/98, que previa apenas a incidência de contribuições sobre a folha de salário, o faturamento e lucro, não

havia fundamento constitucional para legitimar a exigência de contribuição sobre materialidade diversa daquelas elencadas no art. 195, da Constituição Federal, salvo mediante a edição de Lei Complementar, conforme o art. 154, inciso I, do mesmo diploma.

Quanto à contribuição ao SENAR, o Supremo Tribunal Federal entendeu que, por encontrar fundamento nos arts. 149 e 240 da Constituição Federal, não se submete às limitações aplicáveis às contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, inclusive no período anterior à Emenda Constitucional 20/98.

Nestes termos, com base no voto do Ministro Dias Toffoli, foram fixadas as seguintes teses de julgamento:

I – É inconstitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no artigo 25, inciso I e II, da Lei nº 8.870/1994, na redação anterior a Emenda Constitucional nº 20/1998/

II – É constitucional, a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.870/1994, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001;

III – É constitucional a contribuição social destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), de que trata o art. 25, § 1º, da Lei nº 8.870/1994, inclusive na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001.

(Tema 651)

Assim, considerando que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou de forma definitiva acerca da constitucionalidade da legislação aplicável ao período dos lançamentos fiscais sob exame, impõe-se a aplicação do entendimento por ele firmado no caso concreto. Nesse mesmo sentido, este Conselho tem reiteradamente se posicionando, conforme precedentes a seguir transcritos:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A RECEITA BRUTA. LEI Nº 10.256, DE 2001. CONSTITUCIONALIDADE.

É constitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.870/1994, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. CONSTITUCIONALIDADE.

É constitucional a contribuição social destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), de que trata o art. 25, § 1º, da Lei nº 8.870/1994, inclusive na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL.

A legislação previdenciária considera produção rural os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou de industrialização rudimentar, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos por esses processos. A contribuição previdenciária substitutiva incide sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural.

(Acórdão nº 2101-003.046 – Sessão de 06 de fevereiro de 2025)

Assim, diante da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 651 da Repercussão Geral, impõe-se negar provimento a qualquer alegação de inconstitucionalidade quanto à tributação da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural própria de pessoa jurídica, seja quanto à Contribuições Previdenciárias, seja quanto à Contribuição ao SENAR.

DO APROVEITAMENTO DOS VALORES RECOLHIDOS A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO

Alternativamente, requer a Recorrente o aproveitamento dos valores recolhidos a título de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, os quais, segundo afirma, teriam representado desembolso muito superior ao montante devido caso o recolhimento houvesse sido efetuado com base na receita bruta.

A Unidade de Origem e a DRJ manifestaram-se pela impossibilidade de tal aproveitamento, sob o fundamento de que há procedimento específico para restituição ou compensação de valores recolhidos indevidamente.

Em que se pesem os fundamentos adotados pelas instâncias anteriores, entendo que, na hipótese, deve ser reconhecido o direito à dedução dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, para fins de quitação do crédito tributário lançado.

O procedimento ora em exame distingue-se do pleito de restituição ou compensação, que, efetivamente deve observar nas regras próprias. Aqui se trata de recolhimentos já efetuados pela Recorrente, referentes ao **mesmo período de apuração e à mesma natureza tributária, ainda que sob regimes distintos de incidência (folha de pagamento e receita bruta)**.

Em situações análogas, este Conselho consolidou entendimento no sentido de possibilidade de dedução dos valores recolhidos no mesmo período de apuração, ainda que sob regimes diversos. Confira-se:

Súmula 176:

“O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação de alienação de bens e direitos”

(Acórdãos Precedentes: 9101-002.483, 1103-001.016, 1103-001.149, 1301-002.607, 1401-002.196, 1202-002.959, 1402-003.121 e 1402-003.731)

Note-se que o entendimento consagrado por este Conselho admite a dedução do imposto de renda referente a um período de apuração, inclusive em benefício de pessoas distintas – pago por pessoa física e deduzido em favor de pessoa jurídica – em razão da requalificação da sujeição passiva.

No caso em exame, a requalificação ocorreu quanto ao regime de tributação adotado pelo Recorrente, o que reforça a pertinência da dedução pleiteada, uma vez que se trata do mesmo sujeito passivo, facilitando a identificação e a alocação do montante já recolhido.

Ademais, o valor pago ao Erário (R\$ 7.491.606,46), em decorrência do regime inicialmente adotado, supera em muito o devido sob o regime para o qual se deu a requalificação (R\$ 834.180,95, valor originário, ou R\$ 2.289.463,54, considerando juros e multa de ofício), o que evidencia o direito à dedução pretendida.

Cite-se, por oportuno, outro entendimento sumulado por este Conselho, aplicável justamente às hipóteses de requalificação do regime de tributação.

Súmula CARF nº 76

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

(Acórdãos Precedentes: 1803-01.000, 9101-01.037, 9101-00.949, 1402- 00.017, nº 105-17.110)

Assim, com base neste entendimento, ao proceder à autuação fiscal de contribuições previdenciárias sob o regime substitutivo – que determina o recolhimento sobre a receita bruta – deveria a d. Autoridade Administrativa ter deduzido os recolhimentos, de mesma natureza, efetuados sobre a folha de pagamento no mesmo período de apuração.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito à dedução dos valores já recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, com vistas à quitação do crédito ora constituído, em razão da requalificação do regime de tributação dessas contribuições.

Eventual restituição ou compensação do excedente deverá observar o procedimento legalmente previsto para tal finalidade. Todavia, considerando que o reconhecimento do recolhimento indevido das contribuições com base na folha de pagamento somente se dá neste momento — reconhecimento este que, inclusive, fundamentou a constituição do crédito ora exigido —, impõe-se concluir, à luz da teoria da *actio nata*, que apenas a partir desse marco se inicia o prazo para a Recorrente pleitear a restituição ou compensação do indébito tributário.

É, inclusive, neste sentido o entendimento deste Conselho, conforme se verifica da ementa do acórdão a seguir transcrito:

INTERESSE PROCESSUAL. INTERESSE-ADEQUAÇÃO. PRESENÇA.

Ao levantar argumentos no sentido de haver recolhimento indevido ou a maior, o contribuinte dispõe de interesse processual (interesse-adequação) em relação ao pedido eletrônico de restituição, cabendo ao julgador administrativo de primeira instância adentrar ao exame dos fundamentos suscitados para lastrear a afirmação de que o recolhimento a quitar a Notificação de Lançamento constitui-se em pagamento indevido ou a maior, não sendo admissível sua rejeição de plano por falta de interesse processual.

(Acórdão nº 2401-011.223)

Assim, ainda que, nos presentes autos, não seja possível a imediata restituição ou compensação do excedente da contribuição previdenciária recolhida sobre a folha de pagamento, o reconhecimento do crédito tributário constituído – decorrente de recolhimentos indevidos sob regime inaplicável à Recorrente – enseja, à luz da teoria da *actio nata*, o nascimento do direito de pleitear, pelos meios legalmente previstos, a restituição ou compensação do indébito.

DA MULTA DE OFÍCIO

Quanto à multa de ofício, pleiteia a Recorrente o seu afastamento, sob o argumento de que não teria havido falta de recolhimento das contribuições, mas apenas recolhimento sob regime diverso daquele a que efetivamente estaria sujeita.

Entretanto, ainda que tenham sido efetuados recolhimentos de contribuições previdenciárias e de terceiros, não se observou a base de cálculo determinada em lei, uma vez que não houve recolhimento segundo o regime tributário aplicável à Recorrente. Assim, entendo cabível a aplicação da multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Por outro lado, a qualificação da multa não se sustenta. O simples fato de a Recorrente ter efetuado o recolhimento com base no regime geral das contribuições previdenciárias, em vez do regime específico das agroindústrias, não configura sonegação, fraude ou conluio.

Ademais, o auto de infração não apresentou qualquer fundamentação apta a demonstrar tais condutas, o que seria imprescindível à caracterização da multa qualificada.

Ressalte-se, ainda, que o recolhimento sob regime diverso do aplicável resultou, em verdade, em carga tributária mais gravosa. Conforme demonstram os autos, a Recorrente recolheu, no período autuado, o montante de R\$ 7.491.606,46, em razão do regime então adotado — valor significativamente superior ao devido sobre a receita bruta, qual seja, R\$ 834.180,95.

Nessas condições, não há como sustentar a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, pois o recolhimento com base na folha de pagamento — justamente por ter resultado em valor superior ao devido no regime substitutivo — não se enquadra na conduta descrita no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, que pressupõe a prática de atos tendente a impedir ou retardar o fato gerador da obrigação tributária principal, a modificar suas características essenciais, reduzir a tributo devido ou evitar/diferir o seu pagamento.

Dessa forma, afasto a multa qualificada e a mantenho no percentual de 75%, conforme previsto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano

~